

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

**TRAMONTO O  
ECLISSE DEL  
CONTRADDITTORIO  
PROCEDIMENTALE?**

Documento del 15 dicembre 2015

F

N

C

# TRAMONTO O ECLISSE DEL CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE?

di **Alessandro Riccioni\***

**Sommario:** 1. Le massime. – 2. Osservazioni critiche. – 2.1. La marcia trionfale del principio del contraddittorio. – 2.2. La marcia trionfale si arresta. – 2.3. Contraddittorio e coerenza del sistema. – 2.4. Il fondamento costituzionale del principio del contraddittorio. – 2.5. Una “distoria” all’interno delle Sezioni Unite? – 2.6. I risvolti pratici della sentenza 24823. – APPENDICE. Corte di Cass. Sez. Un., Sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015

## 1. LE MASSIME

*In base al diritto italiano l’avviso di accertamento non deve essere preceduto da una fase di contraddittorio*

Sent. n. 24823 del 9 dicembre 2015

(emessa il 6 ottobre 2015) della Corte Cass., Sez. Un - Pres. Rovelli Rel. Cappabianca  
Massime:

TRIBUTI – ACCERTAMENTO- TRIBUTI ARMONIZZATI – CONTRADDITTORIO  
ENDOPROCEDIMENTALE – NECESSITÀ – CONSEGUENZE- NULLITÀ DELL’ATTO  
DI ACCERTAMENTO – CONDIZIONI – INDICAZIONE DA PARTE DEL  
CONTRIBUENTE DELLE RAGIONI CHE AVREBBE DEDOTTO NEL  
CONTRADDITTORIO - RAGIONI NON PRETESTUOSE

In tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purché il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.

## TRIBUTI – ACCERTAMENTO – TRIBUTI NON ARMONIZZATI – CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE – NECESSITÀ – ESCLUSIONE

A differenza dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito.

## PROCESSO TRIBUTARIO – PROVE – DICHIARAZIONI DI TERZI RACCOLTE DALLA PARTE – AMMISSIBILITÀ

Il potere di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, compete non solo all'Amministrazione finanziaria, che tali dichiarazioni abbia raccolto nel corso d'indagine amministrativa, ma, altresì, con il medesimo valore probatorio, al contribuente.

## 2. OSSERVAZIONI CRITICHE

### *2.1. La marcia trionfale del principio del contraddittorio*

Nell'anno 2014 è parso a molti che fosse imminente la definitiva affermazione nel diritto tributario italiano del principio secondo cui gli atti di accertamento fiscale debbono essere preceduti, a pena di invalidità, da una fase di contraddittorio amministrativo in cui al contribuente venga offerta l'occasione di sottoporre le proprie ragioni all'ufficio accertatore; tenuto - a sua volta- a rispondere con un minimo di razionalità nella motivazione dell'atto impositivo.

In questo senso si era espresso il Parlamento con la legge 23/2014, che ha previsto l'introduzione del principio del contraddittorio invitando il legislatore delegato a "rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (art. 9 primo comma lettera b)<sup>1</sup>.

In questo senso si erano espresse le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze 19667 e 19668/2014 secondo cui "la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione

---

<sup>1</sup> La sentenza in esame, trae dalla circostanza argomento per sostenere che la generalizzazione del principio del contraddittorio avrebbe costituito una innovazione nel sistema, quindi non poteva derivare da un indirizzo giurisprudenziale. L'argomento non pare persuasivo sia perché la disposizione non ha certo un contenuto normativo per il passato sia perché poteva ben essere intento del legislatore dare compiuta disciplina ad un principio già esistente.

procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella “fase precontenziosa” o “endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.”.

Persino l’Agenzia delle Entrate (Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 – Dir. Centrale Accertamento avente ad oggetto Accertamento – Prevenzione e contrasto dell’evasione – Anno 2014 – Indirizzi operativi), ha sottolineato che l’Atto di indirizzo del Ministro per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2014-2016 del 31 dicembre 2013, ha “assegnato all’Agenzia il compito di presidiare la centralità del rapporto con il contribuente che, nell’ambito dell’attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell’ambito degli istituti definatori della pretesa tributaria. Un adeguato confronto con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l’Agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall’altro lato, permette all’ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell’atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull’affidabilità dei controlli”.

Questo orientamento sembrava aver trovato una definitiva sanzione nella sentenza 132/2015 della Corte Costituzionale che ha dichiarato inammissibile la questione sollevata dalla sezione quinta della Corte di Cassazione con l’ordinanza n. 24739 del 5 novembre 2013. La Cassazione aveva ipotizzato una violazione dell’art. 3 della Costituzione in quanto l’art. 37 bis, comma 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (sull’abuso di diritto) prevede il contraddittorio amministrativo solo nelle fattispecie specificamente indicate dallo stesso art. 37bis e non in tutte le altre ipotesi di abuso enucleate dalla giurisprudenza. A sua volta, la Corte Costituzionale ha ritenuto la non sussistenza della disparità di trattamento in quanto, “secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione nel nostro diritto vige il principio generale del contraddittorio, che trova applicazione anche ove non sia enunciato dalle specifiche disposizioni di legge. E quindi, non vi è disparità di trattamento fra i casi in cui il contraddittorio è previsto da una puntuale disposizione di legge e quelli in cui difetta simile specifica previsione”.

## *2.2. La marcia trionfale si arresta*

In verità non mancavano segnali di un disagio all’interno della sezione tributaria della Cassazione, disagio sfociato infine nella sentenza 24823. Mentre, per parte sua il legislatore delegato non ha dato attuazione al principio contenuto nella legge 23/2014 e che ho sopra riportato.

Sul piano giurisprudenziale, le perplessità hanno dato luogo all’ordinanza 527/2015 che ha sottoposto la questione alle Sezioni Unite; aprendo così la strada al mutamento di indirizzo.

Inoltre, è dato reperire, accanto a molte sentenze che enunciano ed applicano incondizionatamente il principio del contraddittorio<sup>2</sup>, altre sentenze che aderiscono ad una delle tesi limitative del principio stesso, anticipando così alcuni profili della pronuncia delle Sezioni Unite 24823.

In proposito le sentenze n. 961 del 21 gennaio 2015, n. 5632 del 20 marzo 2015, n.16036 del 29 luglio 2015 contengono un paragrafo del seguente tenore:

*a prescindere da talune non univoche e circoscritte linee di tendenza isolatamente espansive di garanzie endoprocedimentali in peculiari fattispecie limitative della sfera giuridica del contribuente [es. Cass., Sez. U, 19667-19668/2014, sull'iscrizione ipotecaria] - nel quadro istituzionale e normativo generale disegnato dalla Costituzione (art. 97) il principio di legalità dell'azione amministrativa declina il potere pubblico esclusivamente in termini di esercizio tipico e formale [v. Cass., Sez. U, 4648/2010]. Così ogni enfaticizzazione, recentemente criticata in dottrina, dell'orientamento espresso dalla Corte di giustizia sul caso Sopropé, non può che fare i conti con le precisazioni contenute nelle successive decisioni sul caso Sabou e soprattutto sul caso Kamino. Quest'ultima recentissima pronunzia, infatti, dà copertura comunitaria al principio giuspubblicistico di strumentalità delle forme [v. Cass., sez. trib., 5518/2013] e chiarisce che "il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale*

---

<sup>2</sup> Ad esempio, vengono annullate le ipoteche iscritte senza preventive preavviso senza che nessuno si domandi se e cosa avrebbe potuto sostenere il debitore per impedire l'iscrizione. Si veda anche la sentenza n. 406 del 14 gennaio 2015:

*3.10 Deve ritenersi non conforme a diritto la statuizione della sentenza impugnata che ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, emesso anteriormente al decorso del termine dilatorio di cui all'art. 12 co7 legge n. 212/2000, in mancanza di una espressa sanzione legislativa della nullità, in quanto la mancanza di una specifica previsione di invalidità dell'atto tributario emesso "ante tempus" non impedisce di pervenire in via interpretativa (utilizzando la categoria dogmatica delle nullità virtuali) ad individuare nell'ordinamento giuridico tributario -quale risultante del sistema plurimo delle fonti di produzione normativa-, in relazione alla indicata violazione, un vizio di invalidità dell'atto impositivo per contrasto con "norma imperativa" (art. 12 co7 legge n. 212/2000) volta a dare diretta attuazione ad un principio generale comunitario inderogabile (nonchè ai principi costituzionali indicati negli artt. 3, 53 e 97 Cost.), avuto riguardo al fondamento comunitario del principio di garanzia del diritto al contraddittorio (quale espressione del più generale diritto di difesa) che deve trovare attuazione anche nella fase amministrativa le volte in cui deve essere adottato un atto autoritativo idoneo a produrre effetti pregiudizievoli nella sfera giuridica del destinatario: con la conseguenza che, essendo stato notificato l'avviso di accertamento -con il quale si contestava la pratica abusiva- anteriormente alla scadenza del termine di gg. 60 dalla consegna alla società di copia del PVC ("consegna di copia del verbale" che, come si è visto, assolve alla equivalente funzione della "richiesta di chiarimenti" di cui all'art. 37 bis comma 4 Dpr n. 600/73), i Giudici di merito avrebbero dovuto dichiarare illegittimo l'atto impositivo, relativo alla pretesa concernente le imposte sui redditi (IRPEG ed IRAP), adottato in violazione della disposizione di legge.*

*4. In conclusione il ricorso deve essere accolto (quanto al primo motivo, assorbiti gli altri), la sentenza impugnata deve essere cassata in "parte qua" (relativamente al capo che ha statuito la legittimità dell'avviso di accertamento concernente le imposte sui redditi) e, non occorrendo dispone ulteriore attività istruttoria, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384co2 c.p.c., con l'accoglimento del ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente e la condanna dell'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite relative al presente giudizio, che si liquidano in dispositivo, dichiarate compensate le spese dei gradi di merito.*

*procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso". Il che, nella specie, non risulta neppure graficamente prospettato ed esclude in radice per difetto di rilevanza ogni questione di legittimità costituzionale.*

### *2.3. Contraddittorio e coerenza del sistema*

Sul piano della coerenza del sistema osservo che si interrompe il cammino verso il contraddittorio in cui si era inserita la sentenza 18184/13 che muovendo dai medesimi principi delle sentenze "Botta" 19667 e 19668/2014 aveva risolto il caso oggetto della vicenda processuale<sup>3</sup> procedendo ad una interpretazione "costituzionalmente orientata" della disposizione specifica applicabile. E ciò ha consentito alla successiva giurisprudenza della sezione tributaria della Cassazione di dichiarare, pur in assenza di contraddittorio, la legittimità degli accertamenti non preceduti da accesso ai locali del contribuente inciso dall'atto tributario. Il che ha determinato delle disparità di trattamento per cui alcuni hanno diritto al contraddittorio altri no in relazione al fatto -in sé non pertinente- di aver subito una ispezione. Né è del tutto persuasiva la contro obiezione: "ma se c'è stata l'ispezione vi è, o può essere, l'acquisizione di dati e documenti non forniti dal contribuente stesso; mentre se i dati sono stati forniti dal contribuente in fondo c'è una sorta di contraddittorio preventivo".

L'osservazione non copre infatti la gamma intera delle possibili circostanze di fatto. Se viene redatto un accertamento a carico di un soggetto in base a documenti di pertinenza di un altro imprenditore, reperiti in un accesso nella azienda di quest'ultimo, il primo contribuente nulla sa e si vede piovare addosso all'improvviso un accertamento esecutivo. Con una diversità di disciplina, che non appare facilmente giustificabile rispetto a colui che ha subito direttamente l'ispezione. E che non costituisce certo l'unica disarmonia che deriva dall'attuale stato della giurisprudenza.

Solo la sentenza n. 2594 del 5 febbraio 2014 ha, infatti, affermato che la nullità che deriva dalla violazione del settimo comma dell'art. 12 della l. 27 luglio 2000, n. 212, non coinvolge solo le verifiche con accesso da concludersi con sottoscrizione e consegna del processo verbale di constatazione, ma riguarda anche l'istruttoria condotta nella sede dell'ufficio tributario all'esito di indagini bancarie; poiché anch'essa deve concludersi con sottoscrizione e consegna del processo verbale. La conferma di questo indirizzo avrebbe ricondotto a coerenza il sistema. Ora però la pronuncia 2594 appare una "rara avis" non coerente con la giurisprudenza "abituale" della sezione quinta "tributaria, e con la pronuncia 24823 delle Sezioni Unite.

---

<sup>3</sup> Così enunciato nella sentenza: "la questione sottoposta all'esame delle sezioni unite consiste nello stabilire se l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio della propria attività (art. 12, comma 1), della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - costituisca, nel silenzio della norma, una mera irregolarità sostanzialmente priva di conseguenze esterne, ovvero dia luogo, ad eccezione di casi di "particolare e motivata" urgenza, ad un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, che può essere fatto valere dal contribuente al fine di ottenere, per ciò solo, in sede contenziosa, l'annullamento dell'atto stesso".



#### *2.4. Il fondamento costituzionale del principio del contraddittorio*

Le sentenze 19667 e 19668/2014 richiamano a fondamento del decisum l'art. 24, 2° comma, della Costituzione. Un cenno che la sentenza 24823 ritiene fuori luogo; ma che -a mio avviso- ha un logico fondamento, come esattamente ha sottolineato l'ordinanza 527/15.

Il processo tributario si caratterizza infatti per la assenza di una fase istruttoria o di raccolta delle prove da parte di un giudice terzo.

L'istruttoria fiscale è affidata alla Amministrazione che - ad esempio - raccoglie dichiarazioni di persone informate dei fatti. Dichiarazioni che possono determinare l'esito del processo anche se, si suole ripetere che non sono vere testimonianze ossia prove, ma solo indizi.

È comunque un dato di fatto che il dispositivo del processo tributario è assai spesso determinato da indizi e quindi la distinzione fra indizio e prova sfuma, diviene quasi impercettibile; in un processo in cui l'esito sfavorevole al privato può essere determinato dal "più probabile che non" e non occorre certo il superamento di "ogni ragionevole dubbio", necessario invece nel processo penale. Di conseguenza, gli "indizi" raccolti dalla Amministrazione svolgono un ruolo decisivo e producono effetti non dissimili a quelli propri di una istruttoria giudiziaria.

Posto che non è possibile, e neppure forse auspicabile, che i giudici tributari si facciano ricercatori di prove, ed acquisiscano di indizi in contraddittorio, è necessario che il contribuente abbia voce, sia presente anche in quella fase, pur qualificabile come "amministrativa", in cui si forma il materiale probatorio su cui poggerà un giudizio spesso pronunciato "sul tamburo", dopo una breve discussione orale.

Il contraddittorio amministrativo appare cioè strumentale a garantire che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione; che si ispira all'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell' Uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea; secondo cui "l'Unione aderisce alla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali" (e quindi il citato art. 6 è posto sotto lo "scudo" degli artt. 11 e 117, 1° comma Cost.). E appare ovvio che non è né giusto né equo un processo in cui le parti non siano poste "in condizione di parità".

Del resto, la Corte Costituzionale ha in passato, con un importante complesso di sentenze, imposto alla recalcitrante Corte di Cassazione di applicare le garanzie previste dagli artt. 304bis ter e quater introdotti nel codice di procedura penale "Rocco" con la legge 18 giugno 1955, n. 517 anche agli atti di indagine della polizia giudiziaria in considerazione del fatto che essi entravano nel processo penale con valore analogo a quello degli atti istruttori raccolti dal giudice.

È una considerazione che - a maggior ragione - vale per il processo tributario ove è addirittura esclusa una attività di acquisizione probatoria da parte del giudice; ad esempio la audizione diretta (o quanto meno con la partecipazione delle parti) di persone informate dei fatti; e quindi il giudice conosce delle dichiarazioni di costoro solo attraverso i verbali degli accertatori tributari.

Mi pare cioè si adatti al nostro caso quanto affermato - ad esempio- nella sentenza della Corte Costituzionale 149/1969, secondo cui "se al termine "procedimento", a cui, nel garantire la difesa come diritto inviolabile, fa riferimento l'art. 24 della Costituzione, si desse un significato restrittivo, con conseguente esclusione di tutte le attività poste in essere al di fuori del normale intervento del giudice, il principio costituzionale perderebbe gran parte della sua effettività". Ciò ovviamente con il limite secondo cui "la nozione "procedimento" non può dilatarsi al di là dei confini necessari e sufficienti a garantire a tutti il diritto di difesa. E

poiché in concreto questo non può essere operante prima che un soggetto risulti indiziato del reato, è a partire da questo momento che devono entrare in funzione i meccanismi normativi idonei a garantire almeno un minimo di contraddittorio, assistenza e difesa”. Per rendere calzante la citazione è sufficiente sostituire al concetto di “indiziato di reato” quello di “soggetto nei cui confronti la Amministrazione prospetta la emissione di un atto di accertamento”.

La sentenza 24823 poggia invece su una interpretazione piuttosto restrittiva dell’art. 24 cost. affermando che “le garanzie di cui all’art. 24 Cost. attengono, testualmente, all’ambito giudiziale; così pure quella di difesa di cui al comma 2, sia per collocazione, tra i commi 1 ed i commi 3 e 4 (che recano il testuale inequivocabile riferimento all’ambito giudiziale), sia per l’esplicito riferimento al “*procedimento*” in ogni suo “*stato e grado*”. E richiama, a sostegno della sua pronuncia, la sentenza n. 18/2000 della Corte Costituzionale che afferma la legittimità della disposizione che esclude il ricorso alla prova testimoniale nel processo tributario.

Ma proprio la sancita impossibilità che le persone “informate dei fatti” siano udite nell’ambito della procedura contenziosa con le garanzie del contraddittorio, doveva, a mio avviso indurre a prevedere una qualche garanzia nella fase amministrativa in cui le dichiarazioni di queste persone sono raccolte e documentate. Questa garanzia ben poteva non essere costituita dalla audizione in contraddittorio dei testi; ma poteva essere limitata alla applicazione del meccanismo di cui al 7° comma dell’art. 12 dello Statuto del contribuente (deposito del verbale e termine di 60 giorni accordato al contribuente per sue eventuali istanze).

Il contribuente sarebbe così stato posto, ad esempio, nella possibilità di evidenziare le contraddizioni o dubbi sulle dichiarazioni del teste sollecitandone una nuova audizione. E l’omessa od illogica risposta della Amministrazione avrebbe viziato l’atto impositivo.

Così invece il contribuente si trova di fronte a dichiarazioni imm modificabili, e su cui non è possibile chiedere chiarimenti.

Gli resta solo il contentino di poter “introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, compete non solo all’Amministrazione finanziaria, che tali dichiarazioni abbia raccolto nel corso d’indagine amministrativa, ma, altresì, con il medesimo valore probatorio, al contribuente”<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Riceve così definitiva sanzione la tesi secondo cui in tema di contenzioso tributario, anche al contribuente, oltre che all’Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta la possibilità, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui all’art. 111 Cost, d’introdurre nel giudizio innanzi alle commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extra processuale, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutati dal giudice nel contesto probatorio emergente dagli atti (Ord. n. 21153 del 19 ottobre 2015)

Si veda anche la sentenza. n. 18772 del 5 settembre 2014: le dichiarazioni sostitutive dell’atto di notorietà sono previste solo per velocizzare l’attività amministrativa esimando il privato dal produrre documento o una certificazione pubblica e quindi non possono costituire, anche se rese da terzi, prove della verità del loro contenuto, bensì semplicemente indizi, valutabili in relazione agli altri elementi acquisiti. Perciò correttamente il giudice di merito che, di fronte all’assoluta genericità delle dichiarazioni dei due dipendenti - e alla irrilevanza probatoria del mero volume d’affari e delle bolle interne (art. 2710 cod. civ.), nonché delle garanzie contrattuali - ha fatto implicitamente il giudice d’appello nel richiamare dati obiettivi e preponderanti, sul piano logico e circostanziale, quali la mancanza di personale tecnico e di collaboratori specializzato, nonché di attrezzature idonee (locali di lavorazione, uffici di progettazione) e scorte adeguate (di materie prime e/o semilavorati). Nonché la sentenza 14065 del 20 giugno 2014: l’attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà che, così come l’autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione dell’art. 7, comma 4, del d.lgs. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di



Ma pare evidente come – in assenza di adeguati strumenti per la raccolta di queste dichiarazioni da parte di un privato – tale raccolta risulti laboriosa se non impossibile. E comunque – di fatto – ben meno attendibile di un verbale della Guardia di Finanza.

Le dichiarazioni di un terzo costituiscono -del resto- solo il caso più evidente in cui si rende necessario (ed utile) un contraddittorio; esigenze non minori sussistono in caso di accertamento fondato sui dati bancari, ove l'art. 32 del DPR 600/1973 dispone che l'emissione dell'avviso può essere impedita da razionali spiegazioni dell'interessato. E pare logico dedurre che la Amministrazione sia tenuta a porre il contribuente in condizione di darle, attraverso un indispensabile contraddittorio<sup>5</sup>. Tanto più necessario quando i dati sono tratti da un conto corrente intestato non a lui ma ad altra persona –come la moglie- che si ritenga a lui collegata.

Mi pare quindi di poter affermare che un efficace contraddittorio amministrativo non costituisce solo una garanzia difensiva; è anche uno strumento per ridurre il contenzioso e comunque rendere più facile la “ragionevole” durata dei processi cui mira l'art. 111 Cost.

---

giuramento e prova testimoniale - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo.

Manca per altro nel diritto processuale tributario qualunque disposizione che in qualche modo “ufficializzi” e quindi renda più attendibili le dichiarazioni di terzo raccolte dal contribuente e dal suo difensore.

Il problema è superato, per quanto attiene al cpc attraverso la “testimonianza scritta” prevista e regolamentata dall'art.257 bis, nonché, per ciò che attiene il processo penale agli artt. 391 bis e 391 ter del cpp, che consentendo al difensore delle parti processuali, nell'ambito delle investigazioni difensive, l'acquisizione formale diretta di dichiarazioni scritte, rese da terzi fuori dal processo, di cui è consentita la produzione in giudizio. La legge di conversione del Dl 132/2014 ha cancellato l' art. 15 del decreto (Dichiarazioni rese al difensore) secondo cui : 1. Al codice di procedura civile, dopo l'articolo 257-bis e' aggiunto il seguente: «257-ter (Dichiarazioni scritte). - La parte può produrre, sui fatti rilevanti ai fini del giudizio, dichiarazioni di terzi, capaci di testimoniare, rilasciate al difensore, che, previa identificazione a norma dell'articolo 252, ne attesta l'autenticità. Il difensore avverte il terzo che la dichiarazione può essere utilizzata in giudizio, delle conseguenze di false dichiarazioni e che il giudice può disporre anche d'ufficio che sia chiamato a deporre come testimone».

Nell'ordinamento processuale amministrativo il terzo comma dell'art. 63 del codice del processo amministrativo recita: “*su istanza di parte il giudice può ammettere la prova testimoniale che è assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile*”. Secondo T.a.r. Calabria, sez. Reggio Calabria [ord.], 19-12-2012, n. 737: La formulazione letterale dell'art. 63, 3° comma, c.p.a. in prima lettura potrebbe far ritenere che nel processo amministrativo è ammissibile solo la testimonianza scritta ai sensi dell'art. 257 bis c.p.c., tuttavia, una più compiuta ricostruzione del sistema codicistico amministrativo, conduce a ritenere che il citato art. 63, 3° comma abbia solamente introdotto la testimonianza (e dunque la testimonianza nella particolare forma scritta di cui all'art. 257 bis c.p.c.) nella sede generale di legittimità, senza impedire che, in sede di cognizione esclusiva sui diritti, trovi piena applicazione il metodo ordinario di acquisizione della prova testimoniale, considerata sia l'esigenza di assicurare piena equivalenza di tutela tra il giudizio amministrativo in sede di giurisdizione esclusiva e quello di fronte al giudice ordinario, nonché le ulteriori circostanze che «il giudice può disporre anche l'assunzione degli altri mezzi di prova previsti dal codice di procedura civile» e che sono espressamente esclusi dal giudizio amministrativo i soli mezzi di prova costituiti dal giuramento e dall'interrogatorio formale (art. 63, 5° comma, c.p.a.).

<sup>5</sup> Contra la sentenza n. 1860 del 29 gennaio 2014 : l'art. 51, co. 2, n. 2, del d.P.R. 633/72, nel prevedere la convocazione del soggetto che esercita l'impresa con l'invito al medesimo a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari, attribuisce all'amministrazione una facoltà discrezionale e non un obbligo, né comporta la trasformazione della presunzione legale, desumibile dal combinato disposto dell'art. 51 cit. e dell'art. 32 d.P.R. 600/73, in presunzione semplice, valutabile solo nel concorso dei presupposti di cui agli art. 2727 e ss. c.c. Il tenore letterale della disposizione (“per l'adempimento dei loro compiti gli Uffici possono invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni...”) e la discrezionalità espressamente prevista al riguardo, non possono che indurre ad escludere che debba ritenersi obbligatoria la convocazione del contribuente in sede amministrativa prima dell'accertamento. Né può sostenersi che siffatta discrezionalità violi il diritto di difesa, potendo l'Ufficio procedere al ritiro eventuale del provvedimento, nell'esercizio del potere di autotutela, in caso di osservazioni e/o giustificazioni proposte dall'interessato

### 2.5. Una “distonia” all’interno delle Sezioni Unite?

La sentenza 24823 procede ad un analitico ed acuto esame della precedente giurisprudenza al fine di dimostrare che in essa non è affermata la necessità del contraddittorio procedimentale (confutando così esplicitamente l’ordinanza 527/2015 ed implicitamente la sentenza 132 della Corte Costituzionale).

Non può però negare la sussistenza di un “distonia” almeno con “le sentenze Cass, ss.uu, 19667/14 e 19668/14, i cui contenuti motivazionali, sembrano effettivamente tendere, così come rilevato dall’ordinanza interlocutoria, ad una generalizzata espansione di detta garanzia, quale espressione di principio immanente all’ordinamento nazionale ed a quello europeo”<sup>6</sup>. Pur se limita la “distonia” sottolineando la “la particolare specificità della questione devoluta alle pronunzie in rassegna e gli sviluppi argomentativi su di essa più propriamente incentrati”. Siamo quindi di fronte ad una “distonia” (sarebbe forse più appropriato parlare di un contrasto) addirittura all’interno delle Sezioni Unite. Non giustificabile alla luce di innovazioni legislative o di una evoluzione giurisprudenziale<sup>7</sup>.

Diviene sempre più palese l’esistenza all’interno della Corte di indirizzi ideali differenti e non composti in unità e che riguardano gli stessi poteri della Corte.

La sentenza 24823 appare ispirata (oltre che ad attenzione verso le esigenze di realizzo fiscale) ad una visione autoriduttiva dei poteri del giudice, al timore che attraverso l’accesso diretto ai principi costituzionali e alla “interpretazione costituzionalmente orientata del diritto” il giudice inserisca nell’ordinamento “nuove” norme giuridiche prive del supporto delle indispensabili disposizioni esecutive di dettaglio.

Mentre in altre sentenze le medesime Sezioni unite non hanno manifestato analoga preoccupazione. Si vede ad esempio la sentenza n. 15203 del 21 luglio 2015, che ha riconosciuto (o attribuito?) ai Comuni il potere di impugnare gli atti catastali che siano lesivi di pretese fiscali dei comuni stessi<sup>8</sup> (ad esempio sottovalutando un immobile con conseguente

<sup>6</sup> A me pare che questa distonia sussista anche con la sentenza delle Sezioni Unite n. 18184 del 29 luglio 2013

<sup>7</sup> La recente sentenza delle Sezioni Unite n. 18213 del 17 settembre 2015, ha modificato un orientamento che risaliva alla sentenza n. 16089 del 27 ottobre 2003, prendendo atto di una evoluzione giurisprudenziale profonda verificatasi dopo il 2003. Si ricorda che in base alla sentenza 18213, sussiste nel nostro ordinamento un principio generale di inferenza/interferenza dell’obbligo tributario con la validità del negozio, principio generale di cui è sostanziale conferma nel dictum del giudice delle leggi (Corte cost. 420 del 2007); tale principio su di un più generale piano etico/costituzionale, impedisce che, dinanzi ad una Corte suprema di un Paese europeo, una parte possa invocare tutela giurisdizionale adducendo apertamente e impunemente la propria qualità di evasore fiscale, volta che l’imposizione e il corretto adempimento degli obblighi tributari, lungi dall’attenere al solo rapporto individuale contribuente-fisco, afferiscono ad interessi ben più generali, in quanto il rispetto di quegli obblighi, da parte di tutti i consociati, si risolve in un miglior funzionamento della stessa macchina statale, nell’interesse superiore dell’intera collettività. Di conseguenza – anche in relazione ad eventi accaduti prima della entrata in vigore delle disposizioni antielusive successive al 1998 - il locatore non può invocare a proprio vantaggio l’accordo con cui le parti abbiano pattuito un canone di locazione effettivo superiore a quello indicato – per fini fiscali- nell’atto sottoposto a registrazione. Ed a nulla rileva la successiva registrazione dell’accordo nei termini effettivamente voluti dalle parti.

<sup>8</sup> Afferma la sentenza in questione:

In una lettura letterale, logica, e sistematica nonché (per quanto più precisamente ribadito in prosieguo) costituzionalmente orientata della norma in esame deve pertanto escludersi che l’inciso “promosse dai singoli possessori” di cui al secondo comma dell’art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992 possa avere la funzione di contribuire (unitamente al profilo oggettivo) a delimitare la giurisdizione del giudice tributario in materia. Diversamente opinando occorrerebbe ritenere, come sopra rilevato, che il Comune (che potrebbe vedere ridotte le proprie entrate tributarie dalla attribuzione di una determinata rendita ad un immobile situato nel proprio territorio, ovvero dall’accoglimento del ricorso proposto dal contribuente avverso l’attribuzione di una nuova e maggiore rendita catastale) non abbia alcuna possibilità di agire in giudizio a tutela del proprio interesse, e ciò in contrasto con l’art. 24 comma primo Cost., oppure che, mentre il contribuente può impugnare la rendita catastale

minor esborso per imposte locali) suscitando una complesso assai articolato di problemi pratici (il Comune è litisconsorte necessario nelle controversie catastali?).

## 2.6. I risvolti pratici della sentenza 24823

La sentenza 24823 non presenta solo un rilevante interesse per chi nutra curiosità scientifiche; incide funditus su situazioni pratiche, suscitando incertezze non di poco conto in chi deve assicurare la difesa tecnica dei contribuenti.

In primo luogo, ci si domanda quale sia la sorte dei numerosi ed in genere assai consistenti avvisi di accertamento “a tavolino” cioè eseguiti senza accesso ai locali dell’impresa coinvolta ed in cui si contesti la evasione di imposte “armonizzate” e “non armonizzate”. È concepibile che un avviso sia valido in riferimento alle imposte “non armonizzate” e nullo in relazione a quelle “armonizzate”? Forse sì, ma questo accentua le divergenze di disciplina fra i vari tipi di imposta accrescendo le disarmonie del sistema.

La questione più rilevante sul piano della pratica difensiva è la formulazione di un motivo di impugnazione in cui si denunci il difetto di contraddittorio, e che abbia ragionevoli possibilità di essere accolto.

Come già ricordato, il principio di diritto enunciato nella sentenza 24823 afferma la sussistenza della nullità “purché il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”.

L’enunciazione risolve la gran parte dei problemi pratici oggi sul tappeto, rendendo inammissibili tutti quei ricorsi in cui si è dedotta la nullità per omissione del contraddittorio senza argomentare in ordine alle possibili richieste probatorie o senza riportare le considerazioni che il contribuente avrebbe potuto addurre se fosse stato consultato.

Pone invece consistenti dubbi per il futuro.

Appare cioè condivisibile la considerazione contenuta nella ordinanza 527/15 che sottolinea le difficoltà che derivano dal “*poggiare il giudizio sulla validità dell’atto emesso in violazione del contraddittorio su un criterio di individuazione labile e malcerto, quale quello dell’idoneità delle difese che il contribuente avrebbe spiegato in sede procedimentale a modificare l’esito del procedimento*”.

Dunque sarà compito del difensore trarre dalla situazione di fatto prospettata dal cliente

---

ricorrendo al giudice tributario, il Comune deve invece rivolgersi al giudice amministrativo, con l’effetto di dilapidare un bene prezioso come la giurisdizione (se della medesima questione debbono conoscere due diversi giudici), ma soprattutto con l’effetto di compromettere la certezza e la stabilità delle situazioni giuridiche nonché la stessa funzionalità del processo, valori che verrebbero tutti inevitabilmente frustrati dalla possibilità che sulla medesima questione intervengano decisioni contrastanti. E, soprattutto, decisioni irrimediabilmente contrastanti. Ciò in quanto la possibilità di giudicati contrastanti viene considerata e “risolta” dal sistema solo nell’ambito della medesima giurisdizione, mentre tra giurisdizioni diverse non è prevista alcuna “soluzione” del problema, non essendo contemplata la possibilità che si determini un effettivo contrasto tra decisioni di giudici appartenenti a giurisdizioni differenti, proprio perché non risulta neppure ipotizzata l’attribuzione della giurisdizione su di un medesimo oggetto a giudici appartenenti a diverse giurisdizioni solo sulla base delle diverse caratteristiche dei soggetti che adiscono il giudice.

(magari sorretta dalle dichiarazioni di un terzo) ragioni di opposizione che non appaiano al giudice “pretestuose”; con l’inevitabile incertezza che scaturisce dalle differenti opinioni proprie dei diversi collegi giudicanti; e con l’eventualità di sfociare -dopo dieci anni- in una “cassazione con rinvio”, senza che il merito sia mai stato affrontato.

Né si possono eludere possibili paradossi: ad esempio che il giudice respinga la eccezione di nullità perché formulata con modalità insufficienti e poi accerti la infondatezza della pretesa erariale.

Da ultimo, ci si deve domandare se colui che sollevi eccezione di nullità per violazione del contraddittorio debba indicare elementi che escludano la pretestuosità della eccezione stessa anche quando il contraddittorio sia prescritto da una disposizione di legge o da un principio giurisprudenziale applicabili ai tributi “armonizzati” e non armonizzati.

La risposta mi pare debba essere negativa; anche se un difensore prudente non mancherà di cautelarsi con una opportuna indicazione “ad abundantiam”.

Ciò in quanto nella legislazione nazionale non vi è traccia della prescrizione sostanzialista di cui andiamo parlando, che mal si concilierebbe con il nostro sistema di garanzie. Del resto, esso non è mai stato enunciato dalla numerosa giurisprudenza che, ad esempio, facendo seguito alla sentenza delle Sezioni Unite n. 18184 del 29 luglio 2013, ha qualificato come nulli gli accertamenti emessi prima che fosse scaduto il termine dilatorio di sessanta giorni previsto dal settimo comma dell’art. 12 dello Statuto del contribuente. O in quella che ha qualificato nulle le iscrizioni di ipoteca non precedute dal preavviso.

Né appare applicabile alla materia tributaria il secondo comma dell’art. 21 octies del medesimo statuto secondo cui "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato" (si rinvia in proposito allo scritto di Cicala, pubblicato in questa rassegna)

*\*Avvocato tributarista – Dottore di ricerca in diritto processuale tributario*



24823 15

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUIGI ANTONIO ROVELLI

- Primo Pres.te f.f. -

Dott. MARIO CICALA

-Presidente Sezione-

Dott. GIOVANNI AMOROSO

-Presidente Sezione-

Dott. VITTORIO RAGONESI

- Consigliere -

Dott. AURELIO CAPPABIANCA

- Rel. Consigliere -

Dott. MARIA MARGHERITA CHIARINI

- Consigliere -

Dott. ADELAIDE AMENDOLA

- Consigliere -

Dott. CAMILLA DI IASI

- Consigliere -

Dott. BIAGIO VIRGILIO

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 25162-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

Oggetto

Tributi - accertamento - contraddittorio endoprocedimentale - obbligo - sussistenza - condizioni.

Ud. 06/10/2015 - PU

R.G.N. 25162/2013  
Rom 24823

Rep.

383  
15

- ricorrente -



*contro*

TRUMP TRADE S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del liquidatore pro-tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA ORTIGARA 3, presso lo studio dell'avvocato MICHELE AURELI, rappresentata e difesa dall'avvocato ANNA RITA DANZA, per delega in calce al controricorso;

*- controricorrente -*

avverso la sentenza n. 23/01/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell' EMILIA ROMAGNA, depositata il 18/03/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 06/10/2015 dal Consigliere Dott. AURELIO CAPPABIANCA;

udito l'Avvocato Maria Pia CAMASSA dell'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. UMBERTO APICE, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.





## Svolgimento del processo

Trump Trade s.r.l., società esercente attività di compravendita immobiliare, propose ricorso avverso avviso di accertamento irpeg, irap ed iva relativo all'annualità 2003, notificato il 18 novembre 2008. Con detto avviso, l'Agenzia delle Entrate - atteso che, in conseguenza del controllo della documentazione, a richiesta, conferita dalla società contribuente e del riscontro delle relative risultanze, era emerso che il valore di alcune delle unità immobiliari compravendute era di gran lunga superiore ai prezzi fatturati - aveva provveduto a ridefinire l'imponibile con metodo analitico-induttivo ed a recuperare a tassazione maggior reddito e maggior volume di affari.

A fondamento del ricorso, la società contribuente deduceva: l'illegittimità dell'accertamento per omessa consegna del verbale di chiusura delle operazioni, in violazione della previsione di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000; il difetto di motivazione del provvedimento impugnato; l'infondatezza della pretesa impositiva.

L'adita commissione provinciale respinse il ricorso, con decisione, che, in esito all'appello proposto da Trump Trade, fu, tuttavia, riformata dalla



commissione regionale, che, aderendo alla prima delle doglianze opposte dall'appellante, rilevò l'illegittimità dell'avviso e ne dispose l'integrale annullamento, per violazione all'art. 12, comma 7, l. 212/2000.

Avverso la decisione, l'Agenzia delle Entrate ha promosso ricorso per cassazione in unico motivo, illustrato anche con memoria, sostenendo, in sintesi, che le prescrizioni di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000 trovano applicazione, non in relazione a tutte indistintamente le tipologie di accertamento, ma solo in relazione agli accertamenti (nel caso concreto non coinvolti in lite) che conseguano ad accessi, ispezioni o verifiche presso i locali in cui si svolge l'attività del contribuente.

Trump Trade ha resistito con controricorso.

Fissato per la discussione - a seguito di ordinanza interlocutoria della sottosezione tributaria della sesta sezione civile (ord. 527/15) - il ricorso è stato rimesso a queste Sezioni unite per l'esame di questione di massima di particolare importanza.

Motivi delle decisione

**I - La questione rimessa e la sua prospettazione.**

**1. La questione.**

La questione rimessa all'esame di queste Sezioni



unite investe il punto centrale della controversia. Concerne, infatti, il se le garanzie, di carattere procedimentale, predisposte dall'art. 12, comma 7, l. 212/2000 (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni; rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle; divieto per l'Ufficio di emettere avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza) si applichino soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ovvero se esse - in quanto espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, eventualmente riferibile a dati normativi *aliunde* desumibili nell'ordinamento nazionale o in quello dell'Unione europea - operino pure in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale e, in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite



da altre pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (cd. "verifiche a tavolino"). Ciò con la specificazione, ove si accedesse alla soluzione della generalizzata applicazione della garanzia del contraddittorio procedimentale, delle concrete modalità di sua attuazione in relazione alle verifiche non direttamente contemplate dalla disposizione sopra citata nonché delle conseguenze della sua inosservanza.

## **2. L'ordinanza inerlocutoria.**

L'ordinanza di rimessione dà atto del fatto che - in presenza di una pressoché univoca giurisprudenza della sezione tributaria in senso contrario - contenuti di Cass. ss.uu. 19667/14 (e della gemella 19668/14), evocano, ancorché decidendo in merito ad atto dotato di spiccata peculiarità (iscrizione ipotecaria ex art. 77 d.p.r. 602/1973), l'esistenza di principio generale, immanente all'ordinamento anche per derivazione comunitaria, che impone l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale in rapporto a qualsiasi atto dell'Amministrazione fiscale lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, indipendentemente dal fatto che la necessità del contraddittorio sia specificamente sancita da norma



positiva.

Ciò posto, l'ordinanza rileva, tuttavia, la necessità di investire della questione le Sezioni unite e ne indica le ragioni, individuandole: in primo luogo, nelle perplessità afferenti al merito stesso dell'affermazione (v. pp. 11-16); in secondo luogo, nella rilevata accentuata peculiarità del tema affrontato da Cass. ss.uu. 19667/14 e 19668/14 (v. p. 11), che induce a qualche incertezza nell'identificazione della reale portata del principio di diritto da esse enucleabile; infine, nella considerazione che l'affermazione, secondo cui l'Amministrazione che adotti provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente è assoggettata ad un obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale di carattere generale (e, dunque, prescindente da specifica indicazione normativa), richiederebbe in ogni caso, per le ipotesi prive di esplicita previsione, che si definissero le concrete modalità di esplicazione del contraddittorio e la puntualizzazione degli effetti della relativa eventuale inosservanza (v. pp. 12, 18-22).

**II - La giurisprudenza di legittimità sull'art. 12, comma 7, l. 212/2000 e sul contraddittorio**



**"endoprocedimentale" in campo tributario.**

**1. Cass., ss.uu., 18184/13 e le conseguenze dell'inosservanza delle prescrizioni di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000.**

Inizialmente non si è minimamente dubitato del fatto che il perimetro applicativo dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 fosse quello testualmente definito.

Non contemplando espressamente sanzioni per l'ipotesi di violazione da parte dell'Agenzia degli obblighi sanciti a suo carico, la disposizione, in sede di prima applicazione, ha, invece, suscitato vivace dibattito in merito all'identificazione delle conseguenze dell'inosservanza degli obblighi suddetti.

I contrasti manifestatisi sul punto sono stati composti da Cass., ss.uu., 18184/13.

La decisione ha sancito che l'art. 12, comma 7, l. 212/2000 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni (dal rilascio di copia del p.v.c. di chiusura delle operazioni) per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina, di per sé, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, salva la ricorrenza, da comprovarsi dall'Ufficio, di oggettive specifiche ragioni d'urgenza.

Disattendendo la contrapposta opzione di





considerare l'inosservanza del contraddittorio in rassegna alla stregua di mera irregolarità sostanzialmente priva di conseguenze sull'atto (cfr. Cass. 16092/12, 21103/11, 19875/08), a tale conclusione la decisione è approdata, rilevando che la sanzione dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento adottato senza l'osservanza delle prescrizioni sancite dalla disposizione, pur non espressamente prevista, scaturisce ineludibilmente dalla circostanza che la violazione procedimentale si risolve in un'intollerabile deviazione dal modello normativo perentoriamente prescritto (*"l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine"*). Modello normativo, che - sotto la rubrica *"Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali"* ed introiettando, con riguardo all'ambito di applicazione di riferimento, principi (di collaborazione e buona fede nei rapporti tra amministrazione e contribuente) di derivazione costituzionale e comunitaria - configura il contraddittorio endoprocedimentale, nelle verifiche considerate, quale indispensabile strumento di tutela del contribuente e di garanzia del migliore esercizio della potestà impositiva anche nell'interesse dell'Amministrazione.



Coerentemente, la decisione (replicata, nella sostanza, da Cass. 15311/14, con riferimento alla cartella ex art. 36 ter d.p.r. 600/1973 non preceduta dalla comunicazione di cui al comma 4 dell'articolo medesimo) - pur non occupatasi criticamente della definizione dell'ambito di applicazione della disposizione, in quanto non investita del tema - ha specificamente curato, nel formulare il principio di diritto affermato, di circoscriverlo, in termini espliciti, alle ipotesi di "accesso", "ispezione" o "verifica" nei "locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente.

**2. Giurisprudenza di legittimità, ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 e clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale: la giurisprudenza della sezione tributaria**

Quanto al profilo (della sfera di operatività dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000) da ultimo considerato, l'impostazione di Cass., ss.uu., 18184/13 trova vasta rispondenza nella giurisprudenza della sezione tributaria (anche nell'articolazione in seno alla sesta sezione civile).

In tale ambito, è stato pressoché univocamente ritenuto che l'ambito di applicazione dell'art. 12,



comma 7, 1. 212/2000 è circoscritto, secondo testuale indicazione, agli accertamenti conseguenti ad “accessi”, “ispezioni” e “verifiche” fiscali nei locali del contribuente e che l'ordinamento tributario non offre spunti positivi di sorta per postulare l'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale.

In tal senso si rinvencono: in termini generali, Cass. 26316/10, che rileva come, anche dopo l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, non sia possibile ritenere esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale; con specifico riferimento alla previsione dell'art. 12, comma 7, 1. 212/2000 (e con riguardo ad accertamenti relativi ai più svariati tipi di imposta: irpef, ilor, irap, iva, accise), Cass. 21391/14, 15583/14, 13588/14, 7598/14, 25515/13, 2360/13, 446/13 16354/12; con riguardo all'avviso bonario previsto, dall'art. 6, comma 5, della predetta legge, in relazione alle cartelle ex art. 36 bis d.p.r. 600/1973: Cass. 12023/15, 8342/12, 7536/11, 795/11.

Unica decisione dissonante si rivela Cass. 2594/14, l'analisi della cui motivazione insinua, tuttavia, il dubbio di un qualche fraintendimento in merito alla specifica accezione dei termini “accessi” e “verifiche”,



presa in considerazione dalla disposizione in rassegna  
(v. *infra* sub IV - 1).

### **3. Segue: pretese distonie.**

Diversamente da quanto sembra ipotizzare l'ordinanza interlocutoria, anteriormente alla pronuncia delle decisioni Cass. ss.uu. 19667/14 e 19668/14, non vi è stata alcun'altra pronuncia anche soltanto vagamente distonica rispetto all'orientamento sopra riportato.

Tale, in particolare, non può considerarsi, per quanto rilevato in precedenza (v. sub precedente punto 1), Cass., ss.uu., 18184/13.

Tale non possono, d'altro canto, considerarsi nemmeno Cass., ss.uu., 26635/09 (e Cass. 7960/14, che alla prima fa riferimento).

All'affermazione della necessità di siffatto contraddittorio in relazione ai cd. "accertamenti standardizzati" (quelli, cioè, fondati sui "parametri" di cui all'art. 3, commi 181 e ss., l. 549/1995 o sugli "studi di settore"), l'indicata decisione perviene infatti, non sul presupposto della vigenza nell'ordinamento di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, bensì in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di detti accertamenti.



Valuta, infatti, a tal fine, per un verso: la peculiarità di detti accertamenti di trovare origine in dati statistici di settore, che per consolidata giurisprudenza (v. Cass. 13741/13, 12428/12, 13594/10, 4148/09, 26459/08, 19829/08, 9625/07, 6758/07, 18038/05, 26388/05), pur costituendo presupposto per il legittimo ricorso all'accertamento induttivo, non assurgono di per sé stessi, se contrastati, al valore di prova nemmeno presuntiva, all'uopo necessitando di essere integrati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa del singolo contribuente. Per l'altro: gli specifici richiami normativi (v. il riferimento all'istituto del cd. "accertamento con adesione" contenuto nell'art. 3, comma 185, l. 549/1995, in tema di "parametri", e la previsione dell'art 10, comma 3 bis, l. 146/1998, in tema di "studi di settore") in proposito operati, anche sulla scia del *dictum* di C.cost. 105/03, al contraddittorio, quale strumento essenziale ed imprescindibile "per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica - che, essendo un'estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico - alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento



nei confronti di un singolo contribuente".

**4. Segue: Cass. ss.uu. 19667/14 e 19668/14 e la giurisprudenza successiva.**

**4.1 Cass. ss.uu. 19667/14 e 19668/14.**

A parte Cass. 2594/14, la prima significativa distonia rispetto al pressoché univoco orientamento sopra evidenziato sul tema del contraddittorio endoprocedimentale è, dunque, costituita proprio dalle sentenze Cass., ss.uu., 19667/14 e 19668/14, i cui contenuti motivazionali, sembrano effettivamente tendere, così come rilevato dall'ordinanza interlocutoria, al riconoscimento di una generalizzata espansione di detta garanzia, quale espressione di principio immanente all'ordinamento nazionale ed a quello europeo.

Ciononostante, la particolare specificità della questione devoluta alle pronunzie in rassegna e gli sviluppi argomentativi su di essa più propriamente incentrati (cfr. il punto 13 delle sentenze), pure puntualmente riscontrati dall'ordinanza di rimessione, inducono a ritenere che il suddetto riconoscimento resti fuori dall'ambito del principio di diritto propriamente enucleabile dalle pronunzie medesime, in quanto strettamente riferibile al relativo concreto *decisum*.





Invero le decisioni 19667/14 e 19668/14 hanno affrontato il tema del contraddittorio con specifico riguardo alle iscrizioni ipotecarie ex art. 77 d.p.r. 602/1973 (in riferimento al regime antecedente all'entrata in vigore dell'art. 77, comma 2 bis, d.p.r. 600/1973, introdotto con d.l. 70/2011, convertito in l. 106/2011). E, pertanto, in relazione ad atti, per i quali (a differenza di quanto avviene per gli avvisi di accertamento, pur se adottati "a tavolino"), la comunicazione all'interessato non è normativamente prescritta in termini espliciti nemmeno dopo l'adozione, e per i quali il tema dell'assenza di contraddittorio si pone quindi (in rapporto alla disciplina applicabile *ratione temporis*), non solo, e non tanto, nell'ambito (endoprocedimentale) dell'iter amministrativo di formazione, quanto, e soprattutto, nella fase (postprocedimentale) successiva al perfezionamento dell'atto ed esposta alle conseguenze della relativa efficacia.

D'altro canto, è proprio questa precipua caratteristica degli atti considerati - quella, cioè, di essere atti impugnabili (davanti al giudice tributario: v. artt. 19, comma 1 lett. e bis, e 21 d.lgs. 546/1992), e, pur tuttavia, suscettibili non solo di esser posti in essere, ma, altresì e



soprattutto, di produrre effetti pregiudizievoli per il destinatario anche *insciento domino* - ad essere (correttamente) stigmatizzata dalle sentenze gemelle (cfr. il citato punto 13), per indebita compressione della stessa garanzia della difesa giurisdizionale di cui all'art. 24 Cost. e ad indurle a porvi rimedio mediante omologazione della disciplina pregressa a quella sopravvenuta (v. l'art. 77, comma 2 bis, d.p.r. 600/1973, introdotto con d.l. 70/2011, convertito in l. 106/2011, cit.).

**4.2 La giurisprudenza successiva a Cass. ss.uu., 19667/14 e 19668/14.**

Successivamente alle pronunzie sopra analizzate, Cass. 25759/14 e Cass. 406/15 hanno affermato che, in tema di imposte dirette (regolate dal solo diritto nazionale: v. *infra* sub VI), l'obbligo del contraddittorio, sancito per gli accertamenti fondati su ipotesi di abuso di diritto ivi *nominativamente* contemplate dal quarto comma dell'art. 37 bis d.p.r. 600/1973 (poi abrogato e sostituito dall'art. 10 bis l. 212/2000, ad opera del d.lgs. 128/2015), deve ritenersi operante anche in relazione agli accertamenti basati su fattispecie *atipiche* di abuso di diritto.

In applicazione dei principi costituzionali (segnatamente, di quello di cui all'art. 3 Cost.) e



considerata l'esigenza che l'interpretazione del diritto nazionale sia per quanto possibile conforme ai principi dell'ordinamento europeo, a tale conclusione le citate decisioni sono pervenute in base al rilievo che le indicate ipotesi di abuso di diritto non si distinguono morfologicamente dai corrispondenti abusi di diritto di natura comunitaria, sicché un diverso trattamento in tema di contraddittorio (per la disciplina del contraddittorio in ambito comunitario, v. infra sub V) risulterebbe razionalmente intollerabile.

Tanto, peraltro, è avvenuto in merito ad accertamenti conseguenti a verifiche ispettive svolte presso la sede della società contribuente (cfr. p. 10 § 3.4 della sentenza 406/15 e p. 16 § 3.8 della sentenza 25759/14) e quindi, comunque, a pieno titolo, rientranti nella previsione di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000 (disponente obbligo di contraddittorio secondo modalità sostanzialmente sovrapponibili, in particolare dopo Cass., ss.uu., 18184/13, a quelle di cui all'art. 37 bis d.p.r. 600/1973).

Altre decisioni (Cass. 16036/15, 6232/15, 5632/15, 992/15, 961/15), intervenute su controversie aventi ad oggetto iva e, dunque, tributo "armonizzato", hanno ritenuto, in tale ambito, operante la garanzia del



contraddittorio endoprocedimentale, quale principio immanente nell'ordinamento europeo, ma nell'accezione sostanzialisticamente restrittiva, di cui alla più recente giurisprudenza della Corte di giustizia (per cui v. *infra* sub V)

**5. Segue: Corte costituzionale 132/15.**

L'*escursus* sulla giurisprudenza di legittimità interferente con il tema in rassegna non può trascurare la recente sentenza C.cost. 132/15. Pronunzia, che ha ritenuto infondata la questione dell'illegittimità costituzionale dell'art. 37 bis, comma 3, d.p.r. 600/1973, prospettata in relazione al fatto che, in tema di imposte dirette, la norma, esplicitamente imponendo il contraddittorio endoprocedimentale quale condizione di legittimità dei soli accertamenti fondati sulle ipotesi *tipizzate* di abuso di diritto, sembra determinare un ingiustificato deteriore trattamento di questi rispetto agli accertamenti basati su ipotesi *innominate* di abuso di diritto.

Dalla pronunzia non emerge, tuttavia, alcun utile contributo al dibattito in rassegna.

<sup>La pronunzia stessa</sup>  
Mentre (a p. 9) apertamente denuncia di non prendere posizione sul tema dell'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, ("La sussistenza di un orientamento



non isolato della stessa Corte di cassazione, che tende a riconoscere forza espansiva alla regola contenuta nella norma denunciata, non consente di ritenere esistente un diritto vivente in base al quale gli atti impositivi adottati in applicazione della clausola generale antielusiva si debbano considerare validi anche se emessi in violazione della regola contenuta nella stessa norma"), la decisione si sviluppa, invero, attraverso proposizioni, che si rivelano, quanto al tema in esame, del tutto non significative.

In sede di deliberazione dell'ammissibilità della questione (v. p. 7), evoca (genericamente), infatti, il principio generale di diritto comunitario del rispetto dei diritti di difesa al solo scopo di contrastare, controbilanciandolo, l'assunto, in detta ottica prospettato dall'intervenuta Presidenza del Consiglio dei ministri, secondo cui l'obbligo di contraddittorio sancito dall'art. 37 bis d.p.r. 600/1973 dovrebbe essere sacrificato sull'altare del principio di effettività del diritto comunitario e dell'obbligo del giudice nazionale, ad esso conseguente, di disapplicare le norme processuali di diritto interno che ne possano ostacolare la realizzazione. Quindi (v. pp. 8/9), risolve la questione a lei specificamente devoluta in base al



rilievo che - avendo la successiva giurisprudenza di legittimità affermato l'operatività dell'obbligo del contraddittorio anche in relazione ad accertamenti relativi ad abuso di diritto *innominato* (v. Cass. 406/2015 e 25759/14, precedentemente esaminate sub 4.2) - deve ritenersi insussistente, alla luce del diritto vivente, lo stesso presupposto della questione demandatale.

**III - L'ulteriore sviluppo dell'indagine: la disciplina positiva.**

Delineato il quadro giurisprudenziale di riferimento (espressivo, nella varietà delle sue articolazioni, delle diverse linee di tendenza sottostanti al dibattito sul tema in oggetto), occorre procedere all'analisi della disciplina positiva; alla quale soltanto - a prescindere dalle convinzioni in merito all'utilità del contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario e dalle aspettative sull'evoluzione legislativa in materia - deve necessariamente far capo l'attività dell'interprete.

In tale prospettiva, seguendo il percorso tracciato dall'ordinanza di rimessione, bisogna esaminare in progressione: a) se la disposizione di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000 possa essere interpretata nel





senso della predisposizione di un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale generalizzato; b) se tale obbligo possa desumersi da altre disposizione dell'ordinario ordinamento nazionale o direttamente da norme costituzionali; c) se tale obbligo scaturisca da norme dell'ordinamento europeo; d) quali siano, ove si giunga alla conclusione che l'obbligo in oggetto sussiste e scaturisce da fonte diversa dalla previsione di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000, le modalità di relativa attuazione e le conseguenze della sua violazione.

**IV - L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario ed il diritto nazionale.**

**1. L'art. 12, comma 7, l. 212/2000.**

Procedendo secondo l'iter sopra descritto, si riscontra, in primo luogo, che la previsione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale; e, dunque, dell'obbligo dell'Amministrazione medesima, ogni qual volta si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente e pur in assenza di specifica norma positiva che per quel provvedimento lo sancisca, di attivare con



l'interessato contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto.

Emerge infatti, viceversa, che le garanzie fissate nell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 (v. sopra sub II - 1) trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali (cfr.: Cass. 15010/14, 9424/14, 5374/14, 2593/14, 20770/13, 10381/11).

Nel senso indicato militano univocamente il dato testuale della rubrica (*"Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali"*) e, soprattutto, quello del primo comma dell'art. 12 l. 212/2000 (coniugato con la circostanza che l'intera disciplina contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite *in loco*), che, esplicitamente, si riferisce agli *"accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali"*;



ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui all'art. 52, comma 1, d.p.r. 633/1972, richiamato, in tema di imposte dirette dall'art. 32, comma 1, d.p.r. 600/1973 e, in materia di imposta di registro, dall'art. 53 bis d.p.r. 131/1986 (del che, in particolare, non sembra aver tenuto conto Cass. 2594/14, quando riferisce all'ambito degli accessi e delle verifiche rilevanti ai fini della previsione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 gli accertamenti fondati su indagini su conti correnti bancari: v. sopra, sub II - 2).

Si è, dunque, in presenza di una situazione, in cui il ravvisare nella disposizione in rassegna la fonte di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale comporterebbe un'inammissibile interpretazione *abrogans* di parte qualificante del dato normativo. Ciò tanto più in considerazione del fatto che non irragionevole proiezione teleologica del riportato dato testuale - univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/00 alle sole verifiche *in loco* - è riscontrabile nella



peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali.

Al riguardo, non può, d'altro canto, trascurarsi di riflettere, ulteriormente, sul fatto che Cass., ss.uu., 18184/13 - nel definire il principio di diritto affermato (in merito alla nullità, pur non espressamente comminata, dell'atto impositivo emanato senza il rispetto del termine dilatorio di cui all'articolo 12, comma 7, l. 212/2000) - ha, non a caso, espressamente correlato la decorrenza del termine dilatorio, destinato all'espletamento del contraddittorio, al momento del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni "al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività".

## **2. Norme ordinarie dell'ordinamento nazionale**



diverse da quella di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000.

L'approfondimento dell'indagine porta ad escludere che una clausola generale di contraddittorio endoprecedimentale in campo tributario possa essere riferita a norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui all'art. 12, comma 7, l. 212/2000.

In proposito, deve rilevarsi che la legge 241/1990 (*"Nuove norme in materia di procedimento amministrativo .."*) - nel regolare, al capo terzo, la *"partecipazione al procedimento amministrativo"*, tra l'altro contemplante (all'art. 7) l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare agli interessati l'*"avvio del procedimento"*, al fine di consentirne l'interlocuzione prima dell'adozione del definitivo provvedimento amministrativo - esclude espressamente dalla disciplina partecipativa ivi prevista *"i procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano ..."*.

Deve, inoltre, osservarsi che a siffatta previsione offre rispondenza una normativa tributaria, nel cui ambito non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprecedimentale e ne possa essere considerata la



fonte, ma si rinvencono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi. In particolare, al riguardo, rilevano: il già esaminato art. 12, comma 7, l. 212/2000, con riguardo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente; gli artt. 3, comma 185, l. 549/1995 e 10, comma 3 bis, l. 146/1998 (introdotto dall'art. 1, comma 409 lett. b, l. 311/2004), in tema di "accertamenti standardizzati" (v. sopra sub II - 3); gli artt. 36 bis, comma 3, d.p.r. 600/1973 e 54 bis, comma 3, d.p.r. 633/1972 nonché l'art. 6, comma 5, l. 212/2000, con riferimento alle liquidazioni delle imposte in base alla dichiarazione; l'articolo 36 ter, comma 4, d.p.r. 600/1973, in rapporto al controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette; l'articolo 38, comma 7, d.p.r. 600/73 (come modificato dall'art. 22, comma 1, d.l. 78/2010, convertito in l. 122/2010), in tema di accertamento sintetico; il comma 11 dell'art. 110 (e, in precedenza, il comma 7 ter dell'art. 76 d.p.r. 917/1986), in tema di recupero a tassazione di deduzioni di costi relativi ad operazioni intercorse con imprese con sede in Paesi *Black list*; il comma 4 dell'art. 37 bis (introdotto dal



d.lgs. 358/1997 ed abrogato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 128/2015), in merito agli accertamenti in materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso di diritto (anche *innominate*: v. sopra sub II - 4.2); il comma 6 dell'art. 10 bis 212/2000 (introdotto, in sostituzione della disposizione prima esaminata, dall'art. 1, comma 1, d.lgs. 128/2015); l'articolo 11, comma 4 bis, d.lgs. 374/90 (introdotto dall'art. 92, comma 1, d.l. 1/2012, convertito in l. 27/2012), in materia doganale.

D'altro canto, il complementare compenetrarsi delle due riportate discipline (quella sul procedimento amministrativo e quella sul procedimento tributario) comporta che la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad atti specifici - lungi dal poter assurgere ad indice dell'esistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale - assume, ineludibilmente, la valenza opposta.

### **3 Argomenti sistematici.**

Che nell'ordinamento nazionale non esista, allo stato, un principio generale, per il quale, anche in assenza di specifica disposizione, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare il contraddittorio



endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, si ricava anche, indirettamente, da ulteriori significativi dati sistematici.

Ci si riferisce, in particolare, alla circostanza che l'art. 22, comma 1, d.l. 78/2010, convertito in l. 122/2010, ha introdotto l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamento sintetico *"con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto"* e che, al fine di adeguare la disciplina nazionale in materia doganale a quella europea, l'art. 92, comma 1, d.l. 1/2012, convertito in l. 27/2012, ha introdotto nella previsione dell'art. 11 d.lgs. 374/1990 il comma 4 bis, contemplante l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale anche per l'ipotesi di *"revisione eseguita in ufficio"*, e quindi, di accertamento cd. *"a tavolino"*. Risultando così asseverato *a contrario*, da entrambe le disposizioni, il convincimento che, allo stato attuale della legislazione, non sussiste, nell'ordinamento tributario nazionale, una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale.

Ancor più incisivo, nel senso indicato, è, forse il





rilievo che la l. 23/2014, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, inserisce tra i principi e criteri direttivi della delega la "previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi" (cfr. l'art. 1, comma 1 lettera b), nonché il rafforzamento del "contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (v. l'art. 9, comma 1, lettera b).

**4. Il contraddittorio endoprocedimentale e gli artt. 24 e 97 Cost.**

L'esistenza di un generalizzato obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario non può essere direttamente ancorato agli artt. 24 e 97 Cost..

Le garanzie di cui all'art. 24 Cost. attengono, testualmente, all'ambito giudiziale; così pure quella di difesa di cui al comma 2, sia per collocazione, tra i commi 1 ed i commi 3 e 4 (che recano il testuale inequivocabile riferimento all'ambito giudiziale), sia per l'esplicito riferimento al "procedimento" in ogni suo "stato e grado".

Né è condivisibile il rilievo (riportato a p. 14 dell'ordinanza interlocutoria) secondo cui - essendo il



giudizio tributario caratterizzato da un'istruttoria giudiziale monca della possibilità di raccogliere prove costituende davanti a giudice terzo e, dunque, di rinnovare davanti ad esso eventuali dichiarazioni di persone informate dei fatti raccolte dai verbalizzanti in sede amministrativa e dotate di valore indiziario - l'anticipazione dei poteri partecipativi del contribuente a momento anteriore all'emanazione dell'atto impositivo, si proietterebbe (ponendo rimedio ad una supposta situazione di "disparità delle armi" in dotazione alle parti processuali), sulla stessa effettività della tutela giudiziale del contribuente.

In proposito mette conto, in primo luogo, rilevare che l'affermazione del principio della generalizzata operatività del contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario nella prospettiva sopra indicata dovrebbe, in ogni caso, inevitabilmente transitare attraverso declaratoria d'incostituzionalità della normativa ordinaria in precedenza esaminata, che, come si è visto (v. i precedenti nn. 1, 2 e 3), conduce invece, univocamente, alla soluzione inversa. Come pure evidenziato dall'ordinanza di rimessione, un'interpretazione costituzionalmente orientata presuppone infatti, ineludibilmente, un quadro normativo al quale sia possibile attribuire una



pluralità di significati, di cui (almeno) uno conforme al ritenuto tenore della Carta costituzionale.

Ma, in disparte l'esposta considerazione, decisivo, in proposito, si rivela il rilievo che, secondo la giurisprudenza del Giudice delle leggi (v. C.cost. 18/00) e reiterate pronunzie di questa Corte il giudizio tributario, seppur nella sua particolarità, non viola, per la caratteristica qui in esame, il principio cd. della "parità delle armi", cui dà copertura costituzionale l'art. 111 Cost., giacché, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale sancito dall'art. 7 d.lgs. 546/1992, il potere di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, compete non solo all'Amministrazione finanziaria, che tali dichiarazioni abbia raccolto nel corso d'indagine amministrativa, ma, altresì, con il medesimo valore probatorio, al contribuente (cfr. in tal senso, tra le altre, Cass. 5018/15, 11785/10, 16032/05, 4269/02).

Non va, infine, trascurato di considerare che la stessa disciplina comunitaria - certamente più avanzata in tema di contraddittorio endoprocedimentale (v. *infra*, sub V - 2) - esclude esplicitamente che, in seno al procedimento tributario, l'acquisizione delle



prove debba avvenire in contraddittorio:  
"l'amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista" (cfr. sentenza 22.10.13, in causa C-276/12 Jiri Sabou: punto 41).

Non diversamente, l'art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, il benché minimo indice rivelatore dell'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale; né in seno al procedimento amministrativo (in relazione al quale l'obbligo del contraddittorio procedimentale è generalizzatamente sancito da legge ordinaria (v., in particolare, il precedente punto 2) né, tanto meno, con riguardo allo specifico procedimento tributario, per il quale la normativa ordinaria espressamente esclude la sussistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, riconoscendo la ricorrenza dell'obbligo correlativo solo in presenza di specifica previsione (v. *ibidem*).

#### **5. Valutazioni conclusive.**

Tutti i parametri normativi di riferimento portano, dunque, recisamente ad escludere che, sulla base della normativa nazionale, possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il



quale l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di specifica disposizione, ~~va~~ tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

D'altro canto, come emerge dalla stessa ordinanza di rimessione, a siffatta interpretazione osterebbe, altresì, la circostanza che, ove vi accedesse, l'interprete - attesa anche l'eterogeneità della disciplina predisposta per le varie ipotesi di contraddittorio *tipizzate* - non potrebbe sottrarsi al compito (non congeniale alla funzione) di ricostruire, per le ipotesi non specificamente regolate (e, dunque, mute sul punto), le modalità di concreto esercizio del diritto scaturente dal principio affermato e delle conseguenze della relativa violazione.

**V - Contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria e diritto dell'Unione europea.**

**1. Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, quale diritto fondamentale dell'Unione europea.**

L'ordinamento europeo adotta in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria impostazione diversa.



Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. sentenze: 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Kamino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropé; 12.12.02, causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani; 21.9.00, in causa C-462/98 P, Mediocurso c. Commissione; 4.10.96, in causa C-32/95 c. Lisrestat) emerge che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, quale esplicazione del diritto alla difesa, principio fondamentale dell'ordinamento europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione (cfr., in particolare, la decisione 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropé, punti 36 e 37).

Il principio è attualmente codificato nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione



europea. Nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, la disposizione (che avendo assunto il medesimo valore giuridico dei trattati, solo con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona avvenuta l'1.12.2009, è, di per sé, *ratione temporis*, applicabile solo ai procedimenti amministrativi conclusisi con provvedimenti successivi alla data suddetta), prevede, al § 2, che, nell'ambito del menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso "il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio" (cfr. Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics).

## **2. Segue: limiti.**

Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non è, tuttavia, assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali, posto che anche i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa, non danno vita a prerogative incondizionate, potendo soggiacere a restrizioni, che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale (cfr. Corte giust.



3.7.2014, in cause C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics; 26.92013, in C-418/11, Texdata Software).

Al riguardo, si è, infatti, puntualizzato, con specifico riferimento a procedimento tributario, che l'obbligo del contraddittorio non investe l'attività d'indagine e di acquisizione di elementi probatori anche testimoniali svolta dall'Amministrazione fiscale, essendosi specificamente affermato che *"l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista"* (Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou: punto 41).

E' stato, inoltre, riconosciuto (da Corte giust. 3 luglio 2014, cause C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics, punto 55, nonché 26.92013, in C-418/11, Texdata Software, punto 85) - con ciò già ripudiandosi una lettura meramente formalistica del principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale) - che la possibilità di un'audizione successiva, effettuata in esito ad impugnazione di provvedimento sfavorevole, può essere idoneo a garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti, seppur alla condizione che la normativa





nazionale consenta all'interessato non previamente sentito, di ottenere in via automatica la sospensione dell'esecuzione del provvedimento fino alla sua eventuale riforma.

Si è, soprattutto, affermato (in prospettiva che richiama il pragmatico canone giuspubblicistico della strumentalità delle forme) che - avendo il giudice nazionale, in ogni caso, l'obbligo di garantire la piena effettività del diritto dell'Unione - il riscontro di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di provvedimento lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (cfr.: Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics, punti 78 - 82 e la precedente giurisprudenza ivi richiamata).

**VI - Divergenze tra disciplina europea e disciplina nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.**

**1. Effetti.**

Alla luce di quanto sopra esposto, deve, dunque, registrarsi che, sul tema in rassegna, non vi è



coincidenza tra disciplina europea e disciplina nazionale.

La prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato (v. sopra, sub IV - 2).

L'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi cd. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione europea, e di quelli cd. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in detta sfera rientranti.

**2. L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in relazione agli accertamenti concernenti tributi "non armonizzati".**

Per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio



endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge.

Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto europeo (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 26.2.2013, in causa 617/10, Akeberg Fransson; 26.9.13, in causa C-418/11, Texdata software; 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropé).

I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma (v. anche l'art. 5 § 2, T.U.E.) non trovano applicazione al di fuori di esse. Coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea si applicano agli Stati membri (a decorrere dall'1.12.2009) esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei Trattati (C.G. 8.5.14, in causa



C-483/12, Pelckmans; ord. 12.7.2012, in causa C-466/11, Currà, sent.15.11.2011, in causa C-256/11, Dereci).

**3. L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in relazione agli accertamenti concernenti tributi "armonizzati".**

**3.1 Caratteristiche.**

Nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato.

In tale ambito - al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di "equivalenza" e di "effettività" (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Kamino International Logistics, punto 82) - opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria (v. prec. cap. V), sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Nell'uno e nell'altro caso tuttavia (non potendo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria ricevere attuazione che nella complessità delle



relative articolazioni), sempre che, in mancanza di violazione dell'obbligo, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (con riferimento a rettifiche iva "a tavolino", in tal senso, Cass. 16036/15, 6232/15, 5632/15, 992/15, 961/15; v. sopra sub II - 4.2).

**3.2 Definizione del limite di rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamenti relativi a tributi "armonizzati".**

Resta, allora, da definire la concreta portata del principio, secondo cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

In astratto, si potrebbe essere indotti a ritenere che la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, implichi l'effetto della nullità (parziale o totale) dell'accertamento soltanto se il contribuente



fornisca in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili d'illegittimità o l'infondatezza (totale o parziale) della pretesa fiscale.

La soluzione non appare, tuttavia, convincente.

Secondo l'indicata impostazione, infatti, la violazione del contraddittorio, quale vizio del procedimento amministrativo, risulterebbe, nella sostanza, deprivato di ogni rilevanza, venendo, in realtà, tutto rimesso, (non diversamente da quanto avverrebbe in assenza della prescrizione dell'obbligo correlativo) alla capacità del contribuente di comprovare, in sede di confronto giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza. E, in tal modo, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale risulterebbe, di per sé, in assoluto derubricato a precetto senza sanzione, in contrasto con la stessa configurazione offertane dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

L'impostazione si pone, d'altro canto, in aperta contraddizione con la suddetta giurisprudenza, laddove questa afferma che, ai fini considerati, non può obbligarsi l'interessato *"a dimostrare che la decisione ... avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo*



che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto ... avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale". (cfr.: Corte giust. 1 ottobre 2009, in C-141/08, Foshan Shunde Yongjian Housewares, punto 94; 2 ottobre 2003, in C-194/99, Thyssen Stahl/Commissione, punto 31; 8 luglio 1999, causa C-51/92, Hercules Chemicals/Commissione, punto 81).

Gli esposti rilievi e il tenore della giurisprudenza comunitaria appena richiamata, inducono, quindi, a ritenere che la limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, vada inteso nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.

Più in particolare, deve, dunque, affermarsi che in relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la



nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., ss.uu., 9935/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13).

**4. Duplicità di regime giuridico: prospettive di superamento.**

Il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi "armonizzati" e di quelli "non armonizzati" in tema di contraddittorio endoprocedimentale non può essere realizzato in via interpretativa.

In proposito, deve convenirsi con il collegio





remittente, in merito al rilievo (v. ord. interl. pp. 16, 17) che - pur essendo ragionevole che l'interpretazione del diritto nazionale incidente su rapporti sottratti all'ambito di operatività del diritto comunitario s'ispiri ai principi giuridici enucleati in sede comunitaria su rapporti analoghi rientranti in detto ambito di operatività - non può, tuttavia, negarsi, che, ferma restando l'innegabile influenza che il diritto dell'Unione necessariamente dispiega sui paradigmi ermeneutici con i quali viene interpretato il diritto nazionale, altro è la diretta applicazione dei principi del diritto comunitario altro è l'interpretazione del diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati. E da ciò discende che l'assimilazione in via ermeneutica del trattamento di rapporti sottratti all'operatività del diritto comunitario (tributi "non armonizzati") al trattamento di rapporti analoghi ad esso assoggettati (tributi "armonizzati") è preclusa in presenza di un quadro normativo nazionale univocamente interpretabile nel senso opposto: nella specie, nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale (v. sopra, sub IV).

L'assorbimento della dicotomia non può, dunque,



che attendersi dal Legislatore, il quale del resto, nei contenuti della l. 23/2014, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, dimostra, per parte sua (v. sopra, sub IV - 3), di essere consapevole delle questione e di intendere farsene carico.

## **VII - Conclusioni.**

### **1. Principio di diritto.**

Alla stregua delle considerazioni che precedono, può affermarsi il seguente principio di diritto: *"Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del*



contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

## **2. Applicazione alla fattispecie concreta.**

La decisione impugnata si pone in contrasto con l'enunciato principio di diritto.

Ha, infatti, disposto l'annullamento dell'atto impositivo dedotto in controversia per difetto di contraddittorio endoprocedimentale, ancorché, quanto all'accertamento a fini irpeg ed irap (esclusivamente assoggettato alla normativa nazionale), non sussistesse in capo all'Amministrazione fiscale, vertendosi in tema d'indagine "a tavolino", alcun obbligo di



contraddittorio endoprocedimentale e, quanto all'accertamento a fini iva (oggetto della diretta applicazione del diritto dell'Unione europea), mancassero indicazioni circa l'assolvimento, da parte della società contribuente, dell'onere di specifica enunciazione delle ragioni che avrebbe potuto far valere in sede di procedimento amministrativo.

La sentenza impugnata va, pertanto, cassata e la causa rinviata, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione.

P. Q. M.

la Corte, a sezioni unite, accoglie il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna in diversa composizione.

Roma, 6 ottobre 2015.

Il consigliere est.

Il presidente

IL CANCELLIERE  
Paola Francesca CAMPOLI



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
9 DIC. 2015  
IL CANCELLIERE  
Paola Francesca CAMPOLI